

# FR\_GERICHTE 604 2020 9 vom 18. März 2021

FR Kantonsgericht, 2021-03-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_9](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_9)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 9 du 18 mars 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 9 del 18 marzo 2021

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Erbschafts- und Schenkungssteuer

## Erwägungen

### E. 7

mai 2016. Cet acte fait référence aux relations existant entre les parties (voir convention d'abandon de créance, pièce 8 du bordereau du recours). Par contrat de fusion du 23 mai 2018, les actifs et passifs de B.\_\_\_\_\_ SA selon bilan au 31 décembre 2017 ont été repris par la société F.\_\_\_\_\_ SA, dont le but est similaire et dont l'administrateur unique est également le recourant. Il a été précisé à cette occasion que la fusion n'a donné lieu ni à une augmentation de capital, ni à une attribution d'actions, la totalité du capital- actions des deux sociétés étant détenue par le même actionnaire (voir extrait du registre du commerce, [www.fr.ch/rc](http://www.fr.ch/rc), consulté à la date de l'arrêt). B. Par formulaire de « déclaration de donation ou d'avancement d'hoirie », signé par le recourant à une date non indiquée et reçu le 29 décembre 2017 par le Service cantonal des

Tribunal cantonal TC Page 3 de 13 contributions, le recourant a déclaré avoir effectué une donation en faveur de C.\_\_\_\_\_. Il a mentionné qu'il n'y avait aucun lien de parenté entre donateur et bénéficiaire et que la donation était intervenue le 12 mai 2016, par un abandon de créances, pour une valeur de CHF 288'720.-. Sur ce formulaire, le recourant a ajouté que le bordereau d'impôt devait lui être adressé. Le 28 mars 2018, le Service cantonal des contributions a adressé une demande de renseignements à C.\_\_\_\_\_. Se référant à la législation cantonale, il a d'abord attiré son attention en particulier sur la règle selon laquelle les remises de dette sont soumises à l'impôt sur les donations uniquement si le débiteur est solvable. Pour cette raison, il lui a demandé de produire son avis de taxation, afin d'examiner son insolvabilité. Par courrier du 3 avril 2018, C.\_\_\_\_\_ a produit des documents relatifs à sa situation fiscale pour l'année 2016. Il a indiqué que sa situation n'avait pas changé en 2017, dans le sens qu'il se trouvait toujours sans revenu, dans l'attente d'une nouvelle affectation [...]. Il a certifié qu'il n'était pas solvable. Par avis de taxation du 28 juin 2018, le Service cantonal des contributions a procédé à l'imposition de la donation effectuée le 5 novembre 2017 sous la forme d'un abandon de créance par le recourant, domicilié à Fribourg. Le montant imposable a été fixé à CHF 283'720.-, soit la valeur de CHF 288'720.- correspondant à la donation brute moins la déduction personnelle de CHF 5'000.-. L'impôt dû a été arrêté au montant total de CHF 106'111.30, soit CHF 62'418,40 d'impôt cantonal et CHF 43'692.- de centimes additionnels pour la commune de Fribourg, sur la base du taux de 22% applicable aux donations entre non-parents. Le bordereau y relatif a été adressé au recourant. C. Le 18 juillet 2018, agissant par un précédent mandataire, le recourant a formé réclamation contre l'avis de taxation du 28 juin 2018, concluant à son annulation. En substance, il a soutenu que le bénéficiaire de la remise

de dette n'était pas en mesure de rembourser la dette remise et qu'il n'était dès lors pas solvable, de telle sorte qu'une condition de l'imposition faisait défaut. Le 28 mars 2019, se référant à une communication du 7 mars 2019 du Service cantonal des contributions, le recourant a complété sa réclamation et produit les déclarations fiscales et avis de taxation de C.\_\_\_\_\_ pour les années 2013 à 2017. Il a mentionné que celui-ci devait être considéré comme insolvable car il ne disposait pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles, utilisant d'ailleurs encore la somme reçue pour assumer son coût de vie, étant donné qu'il était sans rémunération. Par courrier du 15 octobre 2019, le Service cantonal des contributions a demandé au recourant la production de la déclaration d'impôt et de l'avis de taxation de C.\_\_\_\_\_ pour 2018, ainsi que des renseignements quant aux éventuels revenus actualisés de celui-ci, en lien avec une réaffectation dans un nouveau poste ou l'allocation d'une pension de retraite. Le recourant a répondu à cette demande le 22 octobre 2019, produisant sa déclaration d'impôt pour 2018 et indiquant que C.\_\_\_\_\_ était toujours sans emploi, son éventuelle réaffectation étant en discussion. Par décision du 13 janvier 2020, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 18 juillet 2018. Il a constaté que, bien que C.\_\_\_\_\_ se trouvait selon ses déclarations sans revenus depuis 2005 suite à un différend avec G.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_, l'examen de ses avis de taxation depuis 2014 permettait de constater qu'il disposait toutefois de ressources. En date du

Tribunal cantonal TC Page 4 de 13 31 décembre 2017, il possédait ainsi des avoirs bancaires d'un montant total de CHF 137'017.- et il était propriétaire d'une moto acquise en 2017 au prix de CHF 12'142.- et d'une voiture acquise en 2015 au prix de CHF 50'000.-. Par ailleurs, suite au décès de ses parents respectivement en 2014 et 2018, il était devenu propriétaire, en communauté héréditaire avec ses six frères et sœurs, d'un bien immobilier sis à I.\_\_\_\_\_ (canton de E.\_\_\_\_\_) dont la valeur fiscale était de CHF 393'600.- et d'avoirs bancaires qui s'élevaient à CHF 81'626.- au 31 décembre 2013. Par ailleurs, son éventuelle réaffectation était en discussion avec son employeur. Il résultait de ces éléments que le bénéficiaire de la donation ne se trouvait pas dans un état d'insolvabilité permanente au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral. A cela s'ajoutait que le recourant avait annoncé la donation au fisc sous forme de remise de dette et qu'il avait même fait état dans sa déclaration d'impôt 2017 d'une « réserve » en lien avec l'impôt sur les donations. D. Par recours du 12 février 2020 déposé auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal par un nouveau mandataire, le recourant conteste la décision sur réclamation du 13 janvier 2020. Il conclut à tout le moins implicitement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de cette décision et du bordereau d'impôt sur les donations du 28 juin 2018. A l'appui de sa position, il relève d'abord que l'abandon de créance qu'il a consenti ne procède pas d'une intention libérale de réaliser une donation, mais que c'est la situation économique de C.\_\_\_\_\_ qui a incité les parties à trouver une solution adéquate et objectivement appropriée. De plus, au vu de l'insolvabilité prolongée du débiteur – qui existait déjà au moment de la remise de dette – et de son incapacité à satisfaire ses créanciers, les conditions légales pour soumettre un tel abandon de créance à l'impôt sur les donations ne sont pas remplies. L'avance de frais de CHF 5'000.- a été acquittée dans le délai imparti par ordonnance du 13 février 2020. Dans ses observations du 20 mars 2020, l'autorité intimée conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Pour l'essentiel, elle relève d'abord qu'en cas de remise de dette à un débiteur solvable, il y a toujours intention libérale de donation, de telle sorte qu'il n'y a pas besoin de débattre sur l'existence ou non d'un animus donandi. Quant à la question de la solvabilité de C.\_\_\_\_\_, elle indique ensuite que celle-ci a été examinée à la lumière de

ses déclarations d'impôt et avis de taxation pour les périodes fiscales 2016, 2017 et 2018, tout en rappelant que la signature de la convention d'abandon de créance a eu lieu le 5 novembre 2017. Elle ajoute à cet égard que C.\_\_\_\_\_ est célibataire, qu'il n'a ni charge d'entretien, ni poursuite en cours, qu'une éventuelle réaffectation est toujours en discussion avec son employeur, que le solde de ses comptes bancaires était de CHF 137'017.- au 31 décembre 2016, respectivement de CHF 124'142.- au 31 décembre 2017, qu'il possède une moto et une voiture et que suite aux décès successifs de ses parents il est devenu propriétaire avec ses six frères et sœurs d'avoirs bancaires d'un montant total de CHF 86'215.- (valeur au 31 décembre 2013) et d'un immeuble dont la valeur fiscale est de CHF 393'600.-. E. Agissant par un troisième mandataire, le recourant dépose des contre-observations spontanées le 15 juin 2020. Complétant son argumentation, il indique notamment que C.\_\_\_\_\_ est un ancien voisin et ami de longue date et qu'il fait partie des rares personnes qui l'ont aidé dans le contexte de la procédure de divorce extrêmement contentieuse qui le divise de son épouse. Cela étant, il réaffirme qu'il n'a jamais eu la volonté de faire une donation et que le prêt portait d'ailleurs intérêt. Pour le reste, il confirme que C.\_\_\_\_\_ est insolvable au sens de la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 13 jurisprudence et que l'abandon de créance consenti en sa faveur n'est pas soumis à l'impôt sur les donations. Dans ses ultimes remarques du 14 juillet 2020, le Service cantonal des contributions se réfère aux motifs exposés dans sa décision sur réclamation et dans ses observations. F. Par courrier du 15 octobre 2020, rappelant le contexte global dans lequel paraît s'inscrire la remise de dette litigieuse, le Président délégué à l'instruction de la cause attire l'attention des parties sur le fait que la Cour pourrait examiner également, en plus de la question de la solvabilité du bénéficiaire, si les différents engagements pris par les parties devraient éventuellement être requalifiés du point de vue du droit civil. Il évoque à cet égard la première hypothèse d'une distribution (dissimulée) de bénéfice par B.\_\_\_\_\_ SA en faveur de son actionnaire A.\_\_\_\_\_, immédiatement suivie par une donation par celui-ci en faveur de C.\_\_\_\_\_ (théorie du triangle), ainsi que la seconde hypothèse d'un versement par B.\_\_\_\_\_ SA à C.\_\_\_\_\_ à titre de prêt, suivi d'une reprise de la dette de celui-ci envers B.\_\_\_\_\_ SA par A.\_\_\_\_\_, sans contrepartie de la part de C.\_\_\_\_\_. Sur cette base, après la production par le Service cantonal des contributions des dossiers fiscaux de B.\_\_\_\_\_ SA pour les périodes fiscales 2015, 2016 et 2017, les parties sont invitées à se déterminer. La même possibilité est également donnée à C.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_ SA. Par détermination du 7 décembre 2020, le Service cantonal des contributions indique que, notamment sur le vu des déclarations d'impôt déposées par A.\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2015 et 2016, faisant état d'une créance résultant d'un prêt envers C.\_\_\_\_\_ de CHF 288'720.- au 31 décembre 2016, il a apprécié la situation fiscale uniquement sous l'angle d'une donation entre les personnes physiques. Se déterminant à son tour le 4 janvier 2021, le recourant se rallie à l'opinion du Service cantonal des contributions selon laquelle la situation fiscale doit être appréciée uniquement sous l'angle des personnes physiques. Il sera fait état des arguments, développés par les parties à l'appui de leurs conclusions, dans les considérants de droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Recevabilité Interjeté le 11 février 2020 contre la décision sur réclamation du 13 janvier 2020, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 30 et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), applicables par renvoi de l'art. 46 de la loi fribourgeoise du 14 septembre 2007 sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD; RSF 635.2.1). Partant, il est recevable à

la forme.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 13 2. Règles relatives au prélèvement d'un impôt sur les donations 2.1. La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux et ne font pas l'objet de règles de droit harmonisé au niveau fédéral (voir arrêt TF 2C\_941/2015 consid. 6.1). Pour le canton de Fribourg, l'art. 1er LISD prévoit que l'Etat prélève un impôt sur les successions et les donations. L'art. 2 al. 1 LISD ajoute que les communes peuvent prélever des centimes additionnels. 2.2. L'impôt sur les donations est prélevé lorsque le donateur ou la donatrice a son domicile ou son siège au regard du droit fiscal dans le canton au moment de la libéralité (art. 3 al. 1 let. b LISD). 2.3. De façon générale, sont soumis à cet impôt les transferts de biens par suite de libéralités entre vifs procurant à leur bénéficiaire un enrichissement sans contre-prestation équivalente, telles qu'affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante, acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère, acquisition de certains droits réels restreints ou de droits personnels (art. 5 al. 2 LISD). Plus particulièrement, sont notamment soumis à l'impôt les remises de dettes faites à un débiteur ou une débitrice solvable (art. 6 let. b LISD), ainsi que toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de l'impôt et des centimes additionnels (art. 6 let. f LISD). 2.4. Il est déduit CHF 5'000.- des libéralités faites à chaque bénéficiaire (art. 24 al. 1 LISD). 2.5. L'impôt sur les donations et les centimes additionnels sont dus par le ou la bénéficiaire de la libéralité entre vifs (art. 10 al. 1 let. a LISD). En cas de libéralité entre vifs, le donateur ou la donatrice répond solidairement avec le ou la bénéficiaire de la libéralité (art. 52 al. 2 1ère phrase LISD). Il n'en demeure pas moins que le débiteur principal reste le bénéficiaire, de telle sorte que si le donateur ou la donatrice s'en acquitte en son lieu et place, cette libération de la charge fiscale normalement supportée par le bénéficiaire peut constituer une nouvelle libéralité elle aussi soumise à l'impôt sur les donations (voir RICHNER/FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996, § 4 n. 200; BACHMANN/BAUMANN/SCHULER, Steuern sparen durch Übernahme der Schenkungsteuer ? Ein Steuersparmodell der Schweizer Kantone im Vergleich, in Archives 83 p. 117). 3. Discussion sur l'existence d'actes simulés destinés à éluder le prélèvement de l'impôt 3.1. Aussi bien le Service cantonal des contributions dans sa décision sur réclamation que le recourant dans ses griefs focalisent leur argumentation sur la problématique de la solvabilité du bénéficiaire, déterminante pour retenir que la remise de dette de novembre 2017 en faveur de celui-ci constitue, ou non, une libéralité imposable au sens de l'art. 6 let. b LISD.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 Cela étant, il ressort plus globalement des éléments du dossier que la société B. \_\_\_\_\_ SA, détenue par le recourant, a versé le 12 mai 2015 une somme de CHF 280'000.-, voire CHF 288'000.- à C. \_\_\_\_\_, un ami du recourant, à titre de donation, selon ce que celui-ci a mentionné dans une déclaration adressée à l'Administration fiscale du canton de E. \_\_\_\_\_, ou à titre de prêt convenu initialement pour une durée d'une année, selon le contrat de prêt produit par le recourant, formalisé les 3 et 4 novembre 2017. Ensuite, après la signature de ce contrat de prêt, mentionnant désormais sa conclusion pour une durée indéterminée, B. \_\_\_\_\_ SA a passé formellement un autre accord avec le recourant, par lequel elle a cédé à celui-ci sa créance résultant de ce même prêt, contre paiement d'un montant de CHF 288'720.-, « avec date de valeur au 6 mai 2016 », à savoir la somme prêtée de CHF 288'000.- augmentée des intérêts de CHF 720.- pour une année (0.25% x CHF 288'000.-). L'acte de cession précisait que le

paiement serait effectué par diminution du « compte-courant créancier actionnaire ». Enfin, dans la même lancée, par acte des 5 et 6 novembre 2017, faisant référence aux relations personnelles existant avec le débiteur du prêt, le recourant a remis la dette de CHF 288'720.- correspondant à la créance qu'il venait de se faire céder par sa société. Ces circonstances, plus particulièrement les pièces contradictoires relatives à la véritable nature du versement initial de CHF 280'000.- ou de CHF 288'000.-, ainsi que l'enchaînement des différents accords formalisés entre B. \_\_\_\_\_ SA, C. \_\_\_\_\_ et le recourant en l'espace de quelques jours du 3 au 6 novembre 2017, questionnent la réalité des engagements mutuels auxquels ils entendaient souscrire. Dans ces conditions, il n'est pas exclu d'emblée que ces accords puissent constituer des actes juridiques simulés pour éluder l'impôt sur les donations, au sens de l'art. 6 let. f LSID, selon plusieurs scénarios qu'il convient d'examiner (sur la notion de simulation, voir not. RICHNER/FREI, § 1 n. 174, ainsi que LOCHER, Abschied von der « Steuerumgehung », in Archives 87 p. 159ss, 177, avec analyse de l'arrêt TF 2C\_947/2010 du 5 mai 2011, selon lesquels la simulation correspond aux situations où les parties à un contrat ont mis en place une construction non conforme aux principes du droit civil, ce qui impose une requalification sur le plan civil par l'autorité fiscale, afin d'aboutir à un état de fait correspondant à la volonté des parties et adaptée aux données économiques [« wirtschaftlich angemessen »]). 3.2. Dans une première hypothèse, il pourrait être retenu que le versement effectué par B. \_\_\_\_\_ SA en faveur de C. \_\_\_\_\_ en mai 2015 l'a été en réalité à titre de donation de la société et que, par leurs opérations de novembre 2017, les parties aux différents contrats ont voulu corriger après coup les effets de cette donation par un engagement de A. \_\_\_\_\_ à rembourser le montant donné par sa société. Une telle donation de la société constituerait alors une distribution (dissimulée) de bénéfice en faveur de son actionnaire A. \_\_\_\_\_, immédiatement suivie par une donation par celui-ci en faveur de C. \_\_\_\_\_ (théorie du triangle; voir RICHNER/FREI, § 1 n. 147, § 4 n. 172; sur la théorie du triangle, selon laquelle la prestation appréciable en argent passe pendant un bref instant de la société au détenteur de parts, auprès duquel elle est tenue pour un rendement de la fortune, puis à la personne considérée comme proche du détenteur, voir p. ex. ATF 138 II 57 consid. 4.2, 131 II 722 consid. 4.1, arrêt TF 2C\_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.5).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 A cet égard, il doit cependant être constaté avec les parties (voir leurs déterminations respectives du 7 décembre 2020 et du 4 décembre 2021) que le compte de profits et pertes de B. \_\_\_\_\_ SA pour la période fiscale 2015 ne fait pas ressortir le versement d'un montant de CHF 288'000.- ou l'existence d'une perte exceptionnelle qui aurait pu résulter d'une donation d'un tel montant. L'hypothèse d'une donation de B. \_\_\_\_\_ SA en faveur de C. \_\_\_\_\_ en mai 2015 ne sera dès lors pas retenue (voir aussi les doutes sur l'animus donandi d'une société commerciale discutés dans l'arrêt TF 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021, consid. 8.3.2). 3.3. Il pourrait également être envisagé que le versement effectué par B. \_\_\_\_\_ SA en faveur de C. \_\_\_\_\_ en mai 2015 l'a été à titre de prêt de la société – comme cela ressort du reste de l'acte formalisé dans ce sens le 3 novembre 2017 (voir partie en fait let. A) – et que, par leurs opérations de novembre 2017, les parties aux différents contrats ont en réalité voulu que A. \_\_\_\_\_ reprenne la dette de C. \_\_\_\_\_ résultant de ce prêt envers B. \_\_\_\_\_ SA, sans contrepartie de celui-ci. Une telle reprise de dette effectuée à titre gratuit en novembre 2017 serait alors soumise à l'impôt sur les donations. Dans la même ligne que pour l'hypothèse précédente, il doit toutefois être constaté que les comptes de profits et pertes de B. \_\_\_\_\_ SA pour les périodes fiscales 2015 et 2016 ne font pas état de l'existence d'une créance de

l'ordre de CHF 288'000.- envers C.\_\_\_\_\_. Il en résulte que le seul document contractuel établi après coup en novembre 2017 ne suffit pas à établir l'existence d'un prêt octroyé par la société à celui-ci en mai 2015. Cette hypothèse ne sera dès lors pas non plus retenue. 3.4. Il ressort de ce qui précède qu'il n'est pas établi que B.\_\_\_\_\_ SA a versé le montant de CHF 288'000.- à titre de donation ou de prêt en faveur de C.\_\_\_\_\_. Ce constat revient à poser en fait que B.\_\_\_\_\_ SA a effectué ce versement pour le compte du recourant, sans qu'il soit nécessaire d'examiner plus en détail dans la présente procédure les obligations réciproques existant à cet égard entre la société et son actionnaire. Cela étant, la question reste posée de savoir à quel titre le recourant a fait verser le montant de CHF 288'000.- en faveur de C.\_\_\_\_\_ en mai 2015. Le recourant affirme que c'est sur la base d'un contrat de prêt accordé à son ami. Il pourrait cependant tout aussi bien être envisagé que l'enchaînement de contrats qui a été formalisé au début du mois de novembre 2017 a eu pour fonction de cacher la véritable cause juridique du versement qui aurait été une donation, en simulant l'octroi d'un prêt (en mai 2015), suivi d'une remise de dette (en novembre 2017). Cela irait notamment dans le sens des premières déclarations du recourant dans la présente procédure de recours, selon lesquelles le bénéficiaire de la remise de dettes se trouvait sans ressources depuis 2005, « [vivait] des aides de ses amis pour subvenir au minimum vital de ses besoins quotidiens » et avait « perçu la somme de CHF 288'720.- au titre des dépenses quotidiennes pour les années futures » (recours, p. 4; voir également formulaire de « déclaration de donation immobilière » signé par C.\_\_\_\_\_ le 22 mai 2015 et courrier explicatif du 7 décembre 2016 de C.\_\_\_\_\_ à l'administration fiscale du Canton de E.\_\_\_\_\_, bordereau du recours, p. 4 et 6). Dans la mesure où tant le recourant que le Service cantonal des contributions s'en tiennent à la version de l'octroi d'un contrat de prêt en mai 2015 suivi d'une remise de dette en novembre 2017, compte tenu également du sort donné au présent recours qui confirme l'imposition de la remise de

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 dette de novembre 2017 en tant que libéralité entre vifs au sens de l'art. 6 let. b LISD (voir ci-dessous consid. 4), il est toutefois renoncé à examiner l'éventualité d'une telle simulation justifiant une imposition sous l'angle de l'art. 6 let. f LISD. 4. Remise de dette et examen de la solvabilité du débiteur 4.1. Une fois admis d'une part que le recourant disposait d'une créance de CHF 288'720.- envers C.\_\_\_\_\_, fondée sur un contrat de prêt, et d'autre part qu'il a octroyé à celui-ci la remise de la dette correspondante par un contrat conclu en novembre 2017, seul reste litigieux le caractère imposable de cette remise de dette. Plus spécifiquement, il s'agit de déterminer si celle-ci constitue une libéralité entre vifs soumise à l'impôt sur les donations au sens de l'art. 6 let. b LISD, ce qui serait le cas dans l'hypothèse où elle a été effectuée en faveur d'un débiteur solvable. 4.2. La solvabilité du débiteur au sens de l'art. 6 let. b LISD est une notion juridique indéterminée de droit cantonal qui nécessite une interprétation (voir arrêt TF 2C\_142/2020 du 15 juin 2020 consid. 2.2.3 et les références). 4.2.1. L'arrêt précité TF 2C/2020 porte sur l'interprétation de la notion d'insolvabilité au sens de l'art. 12 al. 1 deuxième phrase de la loi fiscale zurichoise (Steuergesetz des Kantons Zürich vom

## **E. 8**

Juni 1997; StG/ZH; LS 631.1) concernant les cas où les époux répondent solidairement des impôts du couple. Reprenant les principes déjà posés dans un arrêt TF 2C\_709/2008 du 2 avril 2009, le Tribunal fédéral y rappelle que l'insolvabilité (« Zahlungsunfähigkeit ») au sens de cette disposition est admise lorsque l'époux en soi solidairement responsable ne dispose pas, pour une durée indéterminée, des moyens suffisants pour remplir ses

obligations échues. L'insolvabilité suppose ainsi l'incapacité durable du débiteur de satisfaire ses créanciers et de faire face à ses engagements et non pas une difficulté financière passagère (consid. 2.2.4 et les références). Dans le même contexte, la jurisprudence précise que l'insolvabilité se manifeste notamment par la délivrance d'actes de défaut de biens, le prononcé de la faillite ou la conclusion d'un concordat par abandon d'actifs. Elle peut toutefois également être reconnue lorsque d'autres éléments déterminants permettent d'établir que le débiteur concerné ne dispose pas, de façon permanente, des moyens financiers pour s'acquitter de ses dettes (voir arrêt précité TF 2C\_709/2008 consid. 4.2). 4.2.2. La distinction entre l'insolvabilité avérée et de simples difficultés financières passagères est également déterminante en matière de comptabilisation des créances. A cet égard, la jurisprudence part du constat qu'en droit fiscal, à la différence du droit commercial, l'amortissement s'oppose à la correction de valeur par le caractère définitif ou provisoire de la charge : un amortissement constitue la constatation définitive d'une diminution de valeur d'un actif, alors que la correction de valeur (provision) est retenue lorsque la perte de valeur est temporaire. Cela a pour conséquence qu'un amortissement n'est justifié par l'usage commercial que dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan. Lorsque c'est une créance qui est concernée, il faut pour cela que l'insolvabilité du débiteur soit avérée, à savoir que le débiteur se trouve dans une incapacité durable de faire face à ses engagements. Ce n'est que dans un tel cas que le créancier ne saurait garder espoir de récupérer les montants dus et que

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 l'insolvabilité du débiteur, « au sens juridique », doit être admise (ATF 137 II 353 consid. 5.2.1 et 6.4.1 et les références; voir également arrêt TC FR 604 2016 106 du 21 août 2017 consid. 2, concernant plus particulièrement l'examen d'une probabilité de perte sur créance). 4.2.3. On peut encore relever que, dans l'arrêt TC VD FI.2013.0083 du 7 mai 2014 auquel les parties font référence dans leurs écritures, le Tribunal cantonal vaudois interprète la notion d'insolvabilité dans un cas d'application de l'art. 12 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donation (LMSD; RSV 648.11), dont l'al. 2 let. d a une teneur similaire à celle de l'art. 6 let. b LISD applicable en l'espèce. Dans la ligne de la jurisprudence fédérale précitée, il retient notamment que le risque de perte sur une créance résulte principalement de la solvabilité douteuse du débiteur qui doit être évaluée sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties. Il rappelle également que, dans le droit de l'exécution forcée, comme en droit fiscal, le terme d'insolvabilité va nécessairement au-delà d'une incapacité seulement temporaire du débiteur d'honorer ses engagements financiers. Il doit s'agir d'un état permanent (consid. 2/b/aa). 4.2.4. C'est dans le sens de ces principes jurisprudentiels que doit être interprétée la notion de débiteur solvable prévue comme condition d'imposition par l'art. 6 let. b LISD. 4.3. Pour déterminer si le bénéficiaire de la remise de dette effectuée en novembre 2017 était alors solvable, il s'agit plus particulièrement d'examiner sa situation financière à ce moment. 4.3.1. Il convient d'abord de relever que l'intéressé disposait encore, en novembre 2017, d'une somme d'argent relativement importante correspondant à un peu moins de la moitié du montant qui lui avait été versé en 2015. Il est précisé dans le recours que ce solde de liquidités s'élevait à CHF 137'017.- au 31 décembre 2017. 4.3.2. Il ressort également des écritures du recourant que le bénéficiaire de la remise de dette détenait au 31 décembre 2017 au moins deux autres éléments de fortune significatifs, acquis au moyen des fonds mis

à sa disposition par le recourant: une moto (Aprilia SRV) achetée en 2017 pour un montant de CHF 12'142.- et une voiture (Toyota Sienna) acquise en 2015 au prix de CHF 50'000.-.

4.3.3 A ces éléments de fortune s'ajoute que, suite au décès de son père, J. \_\_\_\_\_, survenu le 11 décembre 2013 à l'âge de nonante ans, l'intéressé est également devenu propriétaire, en communauté héréditaire avec sa mère, feu K. \_\_\_\_\_, décédée par la suite le 1er mars 2018 à l'âge de 89 ans, et ses six frères et sœurs, de plusieurs comptes bancaires d'un montant total de CHF 86'215.13 (valeur au 31 décembre 2013) et surtout d'un immeuble dont son père avait lui-même hérité de ses parents, situé dans la Commune de I. \_\_\_\_\_ (Canton de E. \_\_\_\_\_). Selon l'extrait de la mensuration officielle et du registre foncier disponible en ligne (<https://ge.ch/terextraitfoncier/immeuble.aspx>, consulté à la date de l'arrêt), il s'agit d'une parcelle de 947 m2 sur laquelle se trouve une habitation d'un logement, qui appartient désormais à quatre nouveaux copropriétaires et pour laquelle il existe un projet de démolition du logement en vue de la création d'un bâtiment avec une plus grande emprise. La valeur fiscale de cet immeuble était de

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 CHF 393'600.- à fin 2013 (voir décision sur réclamation; certificat d'héritiers et procès-verbal d'inventaire au décès de feu J. \_\_\_\_\_, qui ne fait au demeurant mention d'aucune dette hypothécaire, dossier administratif p. 6). Il peut ainsi être admis que l'immeuble de I. \_\_\_\_\_, désormais vendu pour y construire de nouveaux logements, appartenait au recourant à raison d'1/14ème dès fin 2013 (1/7ème de la part des enfants), puis à raison d'1/7ème dès mars 2018. Selon l'expérience, la valeur réelle de cet immeuble, tant en 2013 qu'à fin 2017, était par ailleurs largement supérieure à sa valeur fiscale. Cela ressort également du constat que le prix du terrain au m2 se situait en 2017 dans un ordre de grandeur entre CHF 1'000.- et CHF 1'600.- dans le secteur de I. \_\_\_\_\_ où se trouve la parcelle en question (L. \_\_\_\_\_) (voir par exemple Revue Tout l'immobilier, Les prix de la zone villas, p. 9,

[www.toutimmo.ch/wp-content/uploads/2018/03/i\\_2018\\_03\\_19\\_894\\_d.pdf](http://www.toutimmo.ch/wp-content/uploads/2018/03/i_2018_03_19_894_d.pdf), consulté à la date de l'arrêt). 4.3.4 Les éléments qui précèdent font ressortir qu'au moment déterminant, soit en novembre 2017, le bénéficiaire de la remise de dette de CHF 288'720.- disposait de liquidités pour plus de CHF 130'000.- et de véhicules récemment acquis dont la valeur pouvait être estimée à tout le moins entre CHF 30'000.- et CHF 40'000.-. A ce moment, il pouvait également prétendre à une part des biens de la communauté héréditaire qu'il formait alors avec feu sa mère et ses six frères et sœurs, puis quelques mois plus tard avec ses seuls frères et sœurs. Certes, comme le relève son dernier mandataire dans ses contre-observations, la réalisation d'une part d'héritage peut présenter certaines difficultés. Il n'en demeure pas moins qu'elle fait partie des éléments de fortune, de telle sorte que, selon le cours ordinaire des choses, le créancier d'un cohéritier en tiendra compte au moment d'évaluer la capacité celui-ci à rembourser sa dette. Plus généralement, il a été vu ci-dessus (consid. 4.2) que l'insolvabilité « au sens juridique » d'un débiteur suppose son incapacité durable de faire face à ses engagements, au point que ses créanciers ne sauraient garder espoir de récupérer les montants dus. Or, la situation qui prévalait en l'espèce était tout autre. En effet, le bénéficiaire de la remise de dette disposait en novembre 2017 de liquidités pour un peu plus de CHF 130'000.- qui lui auraient à elles seules permis de rembourser près de la moitié de sa dette. Son absence de revenus à ce moment-là et son intention d'utiliser le montant en question pour son entretien actuel et futur n'y changent rien. Il n'aurait à tout le moins pas pu faire obstacle à une procédure de poursuite en l'invoquant. L'intéressé était également propriétaire de deux véhicules qu'il aurait pu revendre pour s'acquitter d'une part supplémentaire de cette dette, à concurrence d'un

montant supplémentaire qui peut être estimé entre CHF 30'000.- et CHF 40'000.-. Enfin, le fait que le bénéficiaire de la remise de dette détenait ses autres biens en communauté héréditaire avec sa mère (alors âgée de près de 89 ans) et ses six frères et sœurs s'opposait certes à une utilisation immédiate de ceux-ci, à savoir des liquidités d'un peu plus de CHF 80'000.- au total et un immeuble d'une valeur marchande très vraisemblablement proche ou supérieure à CHF 1'000'000.-. Cela étant, si le créancier l'avait souhaité, il aurait eu à l'évidence de bonnes chances d'obtenir une part des liquidités en question, ainsi que la contrevaieur de la part de propriété commune de l'immeuble en procédant au besoin par la voie de la poursuite pour dettes.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13 Rien ne l'empêchait non plus en novembre 2017 d'attendre le moment du partage effectif. En effet, vu son expérience dans le domaine immobilier, il devait savoir qu'il existait de bonnes chances que l'immeuble soit à terme vendu, rapportant ainsi à son débiteur une somme lui permettant très probablement de rembourser finalement la totalité de sa dette. Dans ces conditions, on ne saurait retenir qu'il n'y avait en novembre 2017 plus d'espoir pour le recourant de récupérer sa créance de CHF 288'720.-. Le débiteur n'était ainsi pas insolvable au sens de l'art. 6 let. b LISD au moment où il a bénéficié de la remise de sa dette. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que cette remise constituait une libéralité entre vifs soumise à l'impôt sur les donations selon cette disposition. 4.4 Il peut encore être ajouté que, par l'essentiel de son argumentation, le recourant affirme que son débiteur a utilisé dès le début les liquidités résultant du prêt pour s'acquitter d'anciennes dettes et assurer son entretien courant, de telle sorte qu'il ne peut pas utiliser le solde de ces liquidités pour rembourser – même partiellement – ledit prêt, au risque d'être ensuite insolvable. Ce raisonnement ne peut en tout état de cause pas être suivi. En effet, il apparaît d'emblée contradictoire de transférer une somme d'argent à un tiers au titre de prêt et d'invoquer ensuite que le remboursement ne peut pas être exigé de ce tiers car la somme en question était destinée dès l'octroi du prêt à assumer l'entretien courant de celui-ci, pour lequel il n'a pas d'autres ressources. Dans une telle configuration, il faudrait plutôt admettre que le montant versé l'a été en réalité au titre d'une donation, elle aussi imposable, hypothèse qu'il a toutefois été renoncé à approfondir (voir ci-dessus consid. 3.4). 5. Sort du recours et frais 5.1. Pour le reste, les modalités de calcul et de fixation de l'impôt dû ne sont pas contestées et peuvent être confirmées. Il en résulte le rejet du recours et la confirmation de la décision sur réclamation du 13 janvier 2020. 5.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative; RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours, les frais de procédure seront mis à la charge du recourant. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les fixer à CHF 5'000.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais du même montant. 5.3. Le recours étant rejeté, il n'est pas alloué de dépens.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 13 la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 13 janvier 2020 du Service cantonal des contributions est confirmée. II. Un émolument de CHF 5'000.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais. III. Il n'est pas alloué de dépens IV.

Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 18 mars 2021/msu Le Président : La Greffière :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.